

Ханова Н. О.,

здобувач кафедри адміністративного та митного права  
Університету митної справи та фінансів

## ОБОВ'ЯЗКИ КОНТРОЛЮЮЧИХ ОРГАНІВ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

**Анотація.** Стаття присвячена аналізу обов'язків контролюючих органів у сфері оподаткування. Визначено змістовне наповнення такого поняття, як «компетенція». Автор зазначає, що сьогодні можна виокремити як доктринальні, так і нормативні визначення відповідного поняття.

Автор вважає, що поняття компетенції є таким, що окреслює, в першу чергу, сферу відання органу державної влади, в рамках якої і реалізуються владні повноваження останнього. Отже, автор доходить висновку, що такі поняття, як «повноваження» та «компетенція», перебувають в органічній взаємодії. Обов'язки контролюючого органу є невід'ємною складовою частиною повноважень відповідних суб'єктів владних повноважень. Самі ж обов'язки, з одного боку, перебувають у тісній взаємодії з правами відповідних органів, а з іншого боку, обов'язки контролюючих органів органічно корелюються з правами самих платників податків.

**Ключові слова:** обов'язки контролюючих органів, компетенція, повноваження, сфера оподаткування, органи державної влади.

**Постановка проблеми.** У сфері оподаткування, коли мова йде про обов'язки, головним чином акцент ставиться на обов'язках платників податків. Для цього в теорії податкового права навіть було вироблено теоретичну конструкцію податкового обов'язку, яка інтегрує в собі такі складники, як:

- 1) обов'язок із податкового обліку;
- 2) обов'язок зі сплати податків та зборів;
- 3) обов'язок із податкової звітності [2, с. 123].

Усі вищезазначені обов'язки покладаються саме на зобов'язаного учасника податкових відносин – платника податків. Що ж стосується контролюючого органу, то він повинен сприяти платникам податків у виконанні ними належних їм обов'язків. При цьому на контролюючі органи приписами податкового законодавства також покладається цілий ряд обов'язків, реалізація яких сприяє забезпеченню послідовного порядку розвитку податкових відносин.

**Виклад основного матеріалу.** Контролюючий орган є органом державної влади, обов'язки на який покладаються з метою забезпечення реалізації його компетенції. В даному випадку вбачається за необхідне визначити змістовне наповнення такого поняття, як «компетенція». На сьогодні можна виокремити як доктринальні, так і нормативні визначення відповідного поняття. Спочатку розглянемо доктринальні дефініції поняття «компетенція». Так, О.Ф. Скаун розглядає компетенцію як визначену в рамках нормативно-правових актів (як у законах, так і в підзаконних актах) сукупність публічно-владних повноважень органу державної влади, його предметів відання та визначеної нормативними приписами юридичної відповідальності [7, с. 594].

Б.М. Лазарев визначає компетенцію органу державної влади як систему належних йому повноважень із реалізації публічної

влади. Сама ж компетенція, на думку науковця, інтегрує в собі такі категорії, як права та обов'язки [4, с. 102]. Ототожнює поняття «компетенція» та «повноваження» також С.С. Алексєєв. Так, науковець детермінує компетенцію як сукупність прав та обов'язків органу державної влади, які перебувають у тісній взаємодії та розподіляються поміж підрозділами та посадовими особами відповідних владних суб'єктів [1, с. 152].

В.К. Мамутов розглядає компетенцію як систему прав та обов'язків, якими наділяється орган державної влади безвідносно до його волевиявлення [5, с. 62]. У свою чергу, В.В. Сухонос визначає компетенцію як владні повноваження, що мають конкретний обсяг та зміст. Самі ж повноваження науковець розглядає як сукупність прав та обов'язків органу державної влади [8, с. 201]. Всі наведені доктринальні підходи фактично ототожнюють такі поняття, як «компетенція» та «повноваження». Це зумовлюється, зокрема, тим, що як перше, так і друге поняття змістовно визначаються як сукупність прав та обов'язків органів державної влади.

Інший підхід випливає з положень Концепції адміністративної реформи в Україні (далі – Концепція), що була затверджена Указом Президента України від 22.07.1998 р. № 810/98. Так, із приписів відповідної Концепції випливає, що під компетенцією пропонується розуміти певний обсяг повноважень, що закріплені за кожним органом виконавчої влади відповідно до покладених на нього завдань і функцій [9]. Ми ж вважаємо, що поняття компетенція є таким, що окреслює, в першу чергу, сферу відання органу державної влади, в рамках якої і реалізуються владні повноваження останнього. Таким чином, можна дійти висновку, що такі поняття, як «повноваження» та «компетенція», перебувають в органічній взаємодії.

Що ж стосується компетенції контролюючих органів, то вона являє собою сферу їх відання в аспекті виконання такими органами належних їм повноважень у податково-правовій сфері. Ключовим у контексті розгляду повноважень контролюючих органів є окреслення системи їх обов'язків. Системність обов'язків ґрунтується на їх чіткому функціональному спрямуванні. Тобто такого роду обов'язки не є спорадичною, неупорядкованою сукупністю обов'язків. Усі вони чітко структуровані та підпорядковані завданням та функціям, що реалізуються контролюючими органами.

Обов'язки контролюючих органів можуть отримувати своє пряме або ж непряме закріплення в межах приписів податкового законодавства. Так, зокрема, пряме закріплення, в найбільш узагальненій формі, отримують обов'язки контролюючого органу в межах положень ст. 21 Податкового кодексу України («Обов'язки і відповідальність посадових та службових осіб контролюючих органів»).

Цікавим є підхід законодавця до формального обрамлення таких обов'язків. Так, коли мова йде про права контролюю-

ючого органу, то законодавець закріплює їх у рамках статті 20 Податкового кодексу України, яка має найменування «Права контролюючих органів». У випадку ж із обов'язками законодавець закріплює фактично обов'язки контролюючого органу як «обов'язки посадових та службових осіб контролюючих органів». Відповідний підхід законодавця навряд чи можна назвати послідовним.

Непрямо закріплені обов'язки випливають зі змісту самих норм, а правовою основою їх виконання є положення пп. 21.1.1 п. 21.1 ст. 21 Податкового кодексу України, де визначається, що посадові та службові особи контролюючих органів зобов'язані дотримуватися Конституції України та діяти виключно у відповідності з Податковим кодексом України та іншими законами України, іншими нормативними актами. Фактично вказаний нормативний припис податкового законодавства являє собою галузево-приспосоване конституційне положення. Таким конституційним положенням є ч. 2 ст. 19 Конституції України, де зазначається, що органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України [3]. Відповідний припис Конституції України закріплює позитивний принцип правового регулювання: «Дозволено робити тільки те, що прямо передбачено законом». Тобто в даному випадку ми можемо вести мову про те, що позитивний принцип правового регулювання свою галузеву специфікацію в розрізі податкового права отримує саме в межах пп. 21.1.1 п. 21.1 ст. 21 Податкового кодексу України.

Непрямо закріплені обов'язки переважають у своїй кількості над прямо детермінованими обов'язками контролюючого органу. Як уже відмічалось, непрямо закріплені обов'язки контролюючих органів випливають із диспозиції самої норми чинного законодавства. Так, наприклад, відповідно до положень п. 81.1 ст. 81 Податкового кодексу України посадові особи контролюючого органу мають право приступити до проведення документальної виїзної перевірки, фактичної перевірки за наявності підстав для їх проведення, визначених Податковим кодексом України, та за умови пред'явлення або надіслання у випадках, визначених Податковим кодексом України, таких документів:

- 1) направлення на проведення такої перевірки;
- 2) копії наказу про проведення перевірки;
- 3) службового посвідчення осіб, які зазначені в направленні на проведення перевірки [6].

Із відповідної норми випливає обов'язок контролюючого органу щодо пред'явлення для проведення перевірки ряду обов'язкових документів (на початковій стадії перевірки). Такий обов'язок не є «понаіменованим», тобто не закріплюється за посередництвом таких слів, як «зобов'язаний», «покладається обов'язок» тощо. При цьому вимоги самої норми чітко окреслюють обов'язок контролюючого органу перед тим, як перейти до безпосередніх контрольних заходів, пред'явити відповідні документи. Крім цього, обов'язки контролюючих органів можна підрозділити на:

- 1) активні обов'язки;
- 2) пасивні обов'язки.

Під активними обов'язками потрібно розуміти зобов'язання, які пов'язані з учиненням активних дій контролюючим органом. Наприклад, можна навести такий активний обов'язок, який отримав своє формалізоване закріплення в межах

пп. 21.1.7 п. 21.1 ст. 21 Податкового кодексу України, де зазначається, що контролюючий орган повинен надавати органам державної влади та органам місцевого самоврядування на їх письмовий запит відкрити податкову інформацію в порядку, встановленому законом [6]. Тобто за наведеної ситуації до контролюючого органу встановлюється чітка вимога із вчинення активних дій – надати інформацію.

Коли мова йде про пасивні обов'язки, то вони полягають у необхідності утриматися від вчинення тих чи інших дій. Фактично такі обов'язки є обов'язками з «бездіяльності», яка виявляється в недопущенні дій, які б порушували ті чи інші вимоги діючого законодавства, могли б призвести до порушення прав та інтересів учасників суспільних відносин. Як приклад можна навести обов'язки контролюючих органів, що отримали свою формалізацію в межах приписів пп. 21.1.4 та пп. 21.1.6 п. 21.1 ст. 21 Податкового кодексу України.

Так, контролюючий орган зобов'язаний недопускати порушень прав та охоронюваних законом інтересів громадян, підприємств, установ, організацій (пп. 21.1.4 п. 21.1 ст. 21 Податкового кодексу України). У свою чергу, положення пп. 21.1.6 п. 21.1 ст. 21 Податкового кодексу України покладають на контролюючий орган обов'язок не допускати розголошення інформації з обмеженим доступом, що одержується, використовується, зберігається під час реалізації функцій, покладених на такий орган.

Як у першому, так і в другому випадку на контролюючий орган покладається зобов'язання утриматися від вчинення незаконних дій, які можуть призвести до порушення прав та інтересів інших учасників суспільних відносин. Таким чином, ми можемо резюмувати, що в характеристиці пасивних обов'язків ключовою є терміносполука «утримання від вчинення тих чи інших незаконних дій».

Специфічною формою пасивного обов'язку є заборона на вчинення окремих дій контролюючим органом. Під забороною в даному випадку слід розуміти категоричний припис, який визначає неприпустимим (незаконним) вчинення суб'єктом права конкретних, окреслених нормативними приписами дій. Певним чином заборона на вчинення дії є тотожною за своїм змістом обов'язку утриматися від вчинення певних дій. Відмінність полягає тільки в зовнішній формі закріплення такого обов'язку та, як правило, в мірі конкретизації, специфікації тих дій, які забороняються суб'єкту.

Так, під час визначення обов'язку з утримання від вчинення певних дій законодавець, як правило, узагальнено окреслює дії, що є недопустимими (наприклад, формулювання обов'язків в пп. 21.1.4 п. 21.1 ст. 21 Податкового кодексу України). У тому ж випадку, коли мова йде про визначення пасивного обов'язку за посередництвом такого поняття, як «заборона», то міра конкретизації заборонених дій, за загальним правилом, є більш детальною.

Так, відповідно до п. 20.3 ст. 20 Податкового кодексу України контролюючим органам забороняється вимагати від платника податків надання:

- 1) інформації, що була отримана контролюючим органом раніше в установленому законом порядку, в тому числі інформації, що міститься та опрацьовується в інформаційних базах, які ведуться відповідно до статті 74 Податкового кодексу України;
- 2) документів, в яких містяться відомості, внесені до відповідних інформаційних баз, що ведуться відповідно до статті 74 Податкового кодексу України [6].

Потрібно відмітити загалом незрозумілу конструкцію статті 20 Податкового кодексу України («Права контролюючих органів»). У п. 20.1. ст. 20 Податкового кодексу України визначаються права контролюючих органів, тоді як п. 20.3 ст. 20 Податкового кодексу України стосується заборон, які встановлюються по відношенню до таких контролюючих органів. Такий виклад норм права є не зовсім послідовним для статті з назвою «Права контролюючих органів».

Цікавим є також аспект вирішення проблематики, пов'язаної з різнобічним тлумаченням обов'язків контролюючих органів. Так, обов'язки контролюючих органів, як правило, розцінюються в якості категорії, що має найвищу міру стійкості та повинна характеризуватися зрозумілістю для суб'єкта правозастосування. Такого роду підхід зумовлюється, зокрема, тим, що обов'язки контролюючого органу впливають на права платника податків. У той же самий час, в рамках практичної діяльності, непоодинокими є випадки нетотожного розуміння обов'язків контролюючих органів та порядку їх реалізації. За відповідної ситуації об'єктивно виникає необхідність пошуку інструменту за посередництвом якого буде привнесена визначеність у правозастосування.

Таким інструментом є принцип-презумпція правомірності рішень платника податків. Відповідне презумптивне положення отримує свою безпосередню формалізацію в межах приписів пп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України (загальне положення) та п. 56.20 ст. 56 Податкового кодексу України (спеціальне положення пристосовано до цілей та завдань адміністративних проваджень із вирішення податкових спорів). У нашому випадку (в контексті дослідження обов'язків контролюючих органів) ми повинні говорити, що презумпція правомірності рішень платника податків встановлює правило, у відповідності з яким за наявності множинного тлумачення обов'язків контролюючого органу правильним є підхід до розуміння таких обов'язків, які лягли в основу рішення, що було прийняте саме платником податків.

При цьому ключовим є не просто суб'єктивне уявлення про неоднозначність тлумачення обов'язків контролюючого органу. Така неоднозначність повинна зумовлюватися колізійністю нормативних приписів, наявністю правових прогалин або ж бути пов'язана із застосуванням оціночних понять. Тобто тільки дійсна (не ілюзорна) множинність трактувань є підставою для звернення до презумпції правомірності рішень платника податків. У той же самий час у подальшому, як правило, перевірка належності звернення до відповідного презумптивного положення отримує свою перевірку в рамках юрисдикційних процедур із вирішення податкових спорів (у межах адміністративних та/або судових процедур).

**Висновки.** Отже, обов'язки контролюючого органу є невід'ємною складовою частиною повноважень відповідних суб'єктів владних повноважень. Самі ж обов'язки, з одного боку, перебувають у тісній взаємодії з правами відповідних органів, а з іншого боку, обов'язки контролюючих органів органічно корелюються з правами самих платників податків.

#### Література:

1. Алексеев С.С. Общая теория права. Т. II. Москва : Юридическая литература, 1982. С. 152
2. Васильева А.Г. Правовая природа обов'язків платника податків. Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук. 2016 р. URL : [http://nauka.nlu.edu.ua/download/diss/Vasileva/d\\_Vasileva.pdf](http://nauka.nlu.edu.ua/download/diss/Vasileva/d_Vasileva.pdf) (с. 123).

3. Конституція України в редакції від 30.09.2016. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр>.
4. Лазарев Б.М. Компетенция органов управления. Москва : «Юридическая литература», 1972. С. 102.
5. Мамутов В.К. О соотношении понятий компетенции и правоспособности государственных органов. *Правоведение*. 1965. № 4. С. 62.
6. Податковий кодекс України в редакції від 01.01.2017. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20170101>.
7. Скакун О.Ф. Теория государства и права. Харьков : Эспада, 2005. С. 594.
8. Сухонос В.В. Теория держави і права : навчальний посібник. Суми : «Університетська книга», 2005. С. 201.
9. Указ Президента України «Про заходи щодо впровадження Концепції адміністративної реформи в Україні» в редакції від 28.05.2006. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/810/98>.

#### Ханова Н. А. Обязанности контролирующих органов в сфере налогообложения

**Аннотация.** Статья посвящена анализу обязанностей контролирующих органов в сфере налогообложения. Определено содержательное наполнение такого понятия, как «компетенция». Автор отмечает, что на сегодняшний день можно выделить как доктринальные, так и нормативные определения соответствующего понятия.

Автор считает, что понятие компетенция является таким, которое определяет, в первую очередь, сферу компетенции органа государственной власти, в рамках которой и реализуются властные полномочия последнего. Итак, автор приходит к выводу, что такие понятия, как «полномочия» и «компетенция», находятся в органическом взаимодействии. Обязанности контролирующего органа являются неотъемлемой составляющей полномочий соответствующих субъектов властных полномочий. Сами же обязанности, с одной стороны, находятся в тесном взаимодействии с правами соответствующих органов, а с другой стороны, обязанности контролирующих органов органично коррелируют с правами самих налогоплательщиков.

**Ключевые слова:** обязанности контролирующих органов, компетенция, полномочия, сфера налогообложения, органы государственной власти.

#### Hanova N. Duties of regulatory bodies in the field of taxation

**Summary.** The article is devoted to the analysis of the responsibilities of regulatory authorities in the field of taxation. The substantive content of such a concept as “competence” is defined. The author notes that today it is possible to distinguish both doctrinal and regulatory definitions of the relevant concept.

The author believes that the concept of competence is such that it determines, first and foremost, the competence of the public authority, within the framework of which the latter's powers are exercised. So, the author comes to the conclusion that such concepts as “powers” and “competence” are in organic interaction. The responsibilities of the supervisory authority are an integral part of the powers of the respective subjects of authority. The duties themselves, on the one hand, are in close cooperation with the rights of the relevant authorities, and on the other hand, the duties of the controlling authorities are organically correlated with the rights of the taxpayers themselves.

**Key words:** duties of controlling bodies, competence, powers, taxation, public authorities.